

DECIZIA NR. 234/2021
privind soluționarea contestației formulate de către
S.C. X S.R.L.,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 28418/2017
și reînregistrată sub nr. 2818/11.02.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de A.J.F.P. X- Serviciul Juridic, prin adresa nr. 2544/09.02.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 2818/11.02.2021, cu privire la necesitatea reluării procedurii de soluționare a contestației pe care S.C. X S.R.L. CUIX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX17/2005, cu sediul în sat X, com. X, str. Salciei, nr. 118, jud. X, a formulat-o împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.07.2017, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.07.2017.

Urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. X S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.07.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/20.07.2017.

Totodată, întrucât în urma verificării s-a constatat că societatea nu a putut justifica realitatea și legalitatea operațiunilor declarate și a omis evidențierea în actele contabile a veniturilor realizate, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X, cu adresa nr. 3224/17.08.2017, Plângerea penală nr. 3224/20.07.2017, în completare la Plângerea penală formulată împotriva SC NT SRL, înregistrată la Parchet sub nr. 51/05.02.2015, în vederea stabilirii de către organele de cercetare penală dacă aspectele constatate de organele de inspecție fiscală întrunesc elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art. 8 alin. (1) și art. (9), alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cauza fiind înregistrată la unitatea de parchet sub numărul de dosar penal X/P/2014.

Împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/20.07.2017 S.C. X S.R.L. a formulat contestație.

Prin **Decizia nr. 2435/2018**, D.G.R.F.P. Brașov a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. **F-X/20.07.2017**, emisă de A.J.F.P. X, pentru suma de **T lei**, reprezentând TVA respinsă la rambursare, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală și respingerea ca nemotivată a contestației pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de X1 lei.

S.C. X S.R.L. a formulat acțiune în contencios administrativ împotriva Deciziei nr. 2435/2018, iar prin Sentința civilă nr. X/CA/08.11.2019, dată în dosarul nr. X/62/2017, Tribunalul X a admis în parte acțiunea în contencios administrativ-fiscal formulată de societate și a anulat Decizia nr. 2435/2018 a D.G.R.F.P. Brașov și Decizia de impunere nr. F-X/20.07.2017.

Împotriva Sentinței nr. X/CA/08.11.2019, A.J.F.P. X a formulat recurs în nume propriu și pentru D.G.R.F.P. Brașov, iar prin Decizia nr. X/R/17.12.2020, pronunțată de Curtea de Apel X, a fost admis recursul formulat de A.J.F.P. X împotriva Sentinței nr. X/CA/08.11.2019 care a fost casată în parte și rejudecând a fost admisă cererea formulată de reclamanta S.C. X S.R.L., pârâta D.G.R.F.P. Brașov fiind obligată la soluționarea pe fond a contestației cu privire la deficiențele constatate la punctele 1), 2), 3) și 4), soluția fiind definitivă.

Având în vedere soluția dată de Curtea de Apel X, pronunțată prin Decizia nr. X/R/17.12.2020- definitivă, D.G.R.F.P. Brașov va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/20.07.2017, pentru suma

parțială de **T lei, pentru care a fost inițial suspendată soluționarea.**

Ținând cont de cele precizate mai sus, precum și de faptul că organele de inspecție fiscală au transmis către Parchetului de pe lângă Tribunalul X Plângerea penală nr. 3224/20.07.2017, pentru efectuarea de cercetări față de reprezentantul legal al S.C. X S.R.L. sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, prin adresa nr. 2818/17.02.2021, D.G.R.F.P. Brașov a solicitat acestei instituții să precizeze stadiul dosarului penal.

Urmare a acestei solicitări, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 6303/29.03.2021, Parchetul de pe lângă Tribunalul X precizează că dosarul X/P/2014 din data de 30.10.2014 se află în lucru la IPJ X- Serviciul de Investigare a Fraudelor, fiind începută urmărirea penală *in rem* la data de 02.12.2014 sub aspectul comiterii infracțiunii prevăzută și pedepsită de art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.07.2017, respectiv data de **07.08.2017** și data depunerii contestației la D.G.R.F.P. Brașov, respectiv **14.09.2017**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe originalul contestației.

Contestația este formulată prin administrator FM și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal învestită să soluționeze contestația formulată de către S.C. X S.R.L., prin administrator.

I. S.C. X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.07.2017, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.07.2017, prin care a fost respinsă la rambursare TVA în sumă de X2 lei.

În prezentarea situației de fapt, petenta precizează că SC X SRL, reprezentată de asociat unic și administrator F G. M, a semnat cu Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale, A.P.D.R.P., Contractul de finanțare nr. CX/08.06.2012 pentru acordarea ajutorului financiar nerambursabil în condițiile programului național pentru dezvoltare rurală România, în valoare totală de X3 lei, echivalentul a X4 euro.

În perioada 2012-2015 societatea a accesat fonduri europene pentru realizarea proiectului „*Construire fermă creștere curci- localitatea X, jud. X*”.

La data de 01.04.2011, societatea a încheiat cu Primăria X Contractul de concesiune nr. A7, pentru concesiunea pe o perioadă de 49 de ani a unui teren în suprafață de 8.000 mp, înscris în C.F. nr. 102897, iar ulterior, a încheiat Contractul de vânzare-cumpărare autentificat la Notarul Public LI sub nr. 295/06.08.2013, prin care i s-a transferat dreptul de proprietate asupra acestui teren pentru prețul de 20.000 euro.

Petenta precizează că pentru autorizarea lucrărilor, a obținut Certificatul de urbanism nr. 98/24.04.2012 și Autorizația de construire nr. 67/28.08.2012, iar pentru efectuarea lucrărilor de investiții a încheiat Contractul de execuție lucrări nr. 41/15.03.2013 cu SC NT SRL, CUI ROX, din mun. X, având ca obiect execuția lucrărilor de rezistență, arhitectură, instalații sanitare, instalații electrice, instalații de încălzire și ventilare, lucrări pentru asigurarea utilităților necesare obiectivului (alimentare cu apă, canalizare, energie electrică și drumuri), la obiectivul „*Construire fermă creștere curci, localitatea X, jud. X*”, valoarea contractului fiind de X5 lei + TVA aferentă în sumă de X6 lei.

La finalizarea lucrărilor a fost întocmit Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 98/09.10.2015, valoarea lucrărilor în sumă de X5 lei fiind înregistrată la data de 30.06.2015

în contul 212- „Construcții”.

Totodată, precizează contestatara, contravaloarea echipamentelor tehnologice reprezentând sistem de hrănire cu jgheab, sistem de adăpare, linie tehnologică hală masculi și hală femele, sistem ventilație, transportator în cruce, buncăr exterior, sistem de ventilație pentru cele două hale au fost achiziționate în baza Contractului de vânzare-cumpărare nr. 2/20.05.2015 încheiat cu firma PGS LTD Cipru, în valoare de X7,23 euro, acestea fiind înregistrate în contul 2131-„Echipamente tehnologice”, valoarea fiind de X8 lei și în contul 231-„Investiții în curs de execuție”, valoarea fiind în sumă de X9 lei.

Petenta precizează că în perioada 2015-2016 SC X SRL a desfășurat activitatea de creștere a curcanilor în cele două hale construite, în baza contractelor de colaborare nr. 18/27.10.2015, nr. 4/25.10.2016, nr. 3/28.04.2016 încheiate cu SC ST SRL cu sediul social în mun. X, str. Oltului, nr. 2, CUI ROX, având ca obiect:

- Vânzarea de către STS a unui număr de aproximativ 23.000 păsări/serie (pui de curcă cu vârsta de 1 zi), în vederea creșterii acestora de către SC X SRL;
- Creșterea de către SC X SRL a celor 2,2 serii de păsări/an, achiziționate de la STS, sub supravegherea reprezentantului STS;
- Vânzarea de către SC X SRL și cumpărarea de către STS a tuturor păsărilor rezultate din activitatea de creștere în cadrul exploatației.

Contestatara menționează că pentru aceste servicii SC X SRL a primit, pe lângă contravaloarea cheltuielilor privind activitatea de creștere a păsărilor cumpărate de la STS, și un bonus calculat după cum urmează: bonus unitar de 0,30 lei/kg+ TVA x greutatea păsărilor în viu vândute către STS, cântărite la abator în momentul cumpărării din exploatație și prelucrării acestora de către STS.

Totodată, petenta face referire la:

- Contractul de prestări servicii nr. 127/03.04.2013, încheiat între SC M SA, în calitate de prestator și SC X SRL, în calitate de beneficiar, având ca obiect proiectarea, verificarea proiectului tehnic, execuția, recepția tehnică și punerea în funcțiune a instalației de utilizare gaze naturale;
- Contractul de vânzare-cumpărare gaze naturale nr. CF004748/2015, încheiat între SC M SA, în calitate de vânzător și S.C. X SRL, în calitate de cumpărător;
- Contractul nr. 13/01,03.2013, încheiat între SC TI SRL, în calitate de prestator și SC X SRL, în calitate de beneficiar, având ca obiect prestarea serviciilor de dirigenție de șantier;
- Contractul pentru executarea lucrărilor de prelungire a rețelei de apă, încheiat cu SC TC SRL.

În motivarea contestației, petenta prezintă o serie de considerente cu caracter general pentru care înțelege să solicite anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-X/20.07.2017 și a Raportului de inspecție fiscală F-X/20.07.2017, emise de A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală, respectiv:

a) Documentele justificative în baza cărora au fost înregistrate lucrările de construcții sunt facturile și situațiile de lucrări emise de către SC NT SRL în baza contractului de antrepriză încheiat, în cauza fiind incidente prevederile art. 1270 din Noul Cod Civil, potrivit căruia:

„(1) Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.

(2) Contractul se modifică sau încetează numai prin acordul părților ori din cauze autorizate de lege”, fiind vorba de respectarea a două principii din dreptul civil respectiv:

- principiul forței obligatorii, potrivit căruia contractul este legea părților, care au obligația să-l respecte potrivit adagiului „pacta sunt servanda” (are forța obligatorie și în raport cu instanța de judecată, care nu este în drept să-i modifice conținutul);

- principiul irevocabilității, conform căruia contractele pot fi modificate ori desfăcute fie prin acordul părților care le-au încheiat, fie din alte cauze autorizate de lege.

b) Organele de inspecție fiscală s-au mărginit în a face afirmații fără să prezinte acele circumstanțe edificatoare pe care le-au constatat urmare a verificărilor efectuate și din care să rezulte că soluția adoptată este corectă, respectiv că lucrările sunt fictive (dat fiind și Procesul verbal întocmit în condițiile art. 132 din Codul de procedură fiscală), fiind încălcate prevederile stipulate la art. 7 alin. (2) și alin. (3) din Codul de procedură fiscală.

c) Au fost încălcate prevederile art. 72 și art. 73 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală referitoare la sarcina probei aplicabile organului fiscal.

d) Referitor la aplicarea art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, petenta precizează că prin raportarea la contractele încheiate și facturile emise, este evident că scopul tranzacției a fost acela de a crește veniturile impozabile rezultate din activitatea desfășurată ulterior și în prezent în spațiile de producție construite.

e) Reîncadrarea tranzacțiilor nu s-a făcut de către organele de inspecție fiscală pe baza criteriilor prevăzute la pct. 22 și pct. 24 din Normele metodologice date în aplicarea art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală considerând tranzacția inexistentă (dat fiind și Procesul verbal întocmit în condițiile art. 132 din Codul de procedură fiscală).

1. Referitor la TVA în sumă de X10 lei, aferentă lucrărilor prestate de către furnizorii din amonte lanțului tranzacțional și facturate de către SC NT SRL, sumă neadmisă la deducere și implicit la rambursare

Petenta precizează că neadmiterea la deducere și implicit neaprobarea la rambursare a acestei sume este nelegală și netemeinică, întrucât taxa este aferentă lucrărilor de rezistență, arhitectură, instalații sanitare, instalații de încălzire și ventilare, lucrări pentru asigurarea utilităților (alimentare cu apa, canalizare, energie electrică, drumuri), necesare obiectivului „Construire fermă creștere curci din localitatea X, județul X”, facturate de SC NT SRL, fiind îndeplinite atât condițiile de fond cât și cele de formă pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, prevăzute la art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, astfel:

– facturile emise de SC NT SRL pentru lucrările de rezistență, Situația de lucrări nr. 1- Rezistența- Infrastructura- Hala Nr. 1 și Situația de lucrări nr. 3 Rezistența- Infrastructura- Hala nr. 2 în valoare de X11,34 lei și TVA aferentă de X12 lei, lucrări de arhitectură la valoarea totală de X13 lei și TVA aferentă în sumă de X14 lei, lucrări de rezistență platformă depozitare dejecții solide înscrise în Situația de lucrări nr. 13 la valoarea de X15 lei și TVA aferentă în sumă de X16 lei, lucrări de rezistență suprastructură hală înscrise în Situația de lucrări nr. 2 la valoarea de X17 lei și TVA aferentă în sumă de X18 lei, lucrări de rezistență suprastructură hală 2 înscrise în Situația de lucrări nr. 4 la valoarea de X17 lei și TVA aferentă în sumă de X18 lei, lucrări de rezistență depozit de rumeguș și paie înscrise în Situația de lucrări nr. 10 la valoarea de X19 lei și TVA aferentă în sumă de X20 lei, sunt corect întocmite, nefiind semnalate deficiențe în acest sens, prin urmare, consideră petenta, condițiile de formă sunt îndeplinite;

– în conformitate cu art. 145, art. 150, art. 151² din Codul fiscal, OMFP nr. 3512/2008 S.C. X S.R.L. a justificat deducerea taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor (facturilor) care îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 155 alin. (5) din Codul fiscal și care au fost înregistrate în evidențele sale contabile în conformitate cu art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991;

- Petenta mai precizează că la finalizarea lucrărilor a fost întocmit Procesul verbal de recepție nr. 98/09.10.2015, iar valoarea lucrărilor, în sumă de X5 lei, a fost înregistrată la data de 30.06.2015 în contul 212 „Construcții” după cum a consemnat și echipa de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală F-BV nr. 214/20.07.2017;

- în ceea ce privește condițiile de fond, petenta precizează că și în prezent, în spațiile de producție construite se desfășoară activități de creștere a curcanilor, în baza contractelor de colaborare nr. 18/27.10.2015, 4/25.10.2016 și nr. 3/28.04.2016 încheiate cu SC ST SRL, cu sediul în X, str. Oltului nr. 2, CUI ROX, precum și activitatea de vânzare de către SC X SRL și

cumpărarea de către beneficiar a tuturor păsărilor rezultate din activitatea de creștere în cadrul exploatației;

- petenta consideră că nu este răspunzătoare de comportamentul fiscal neadecvat al furnizorului SC NT SRL, în condițiile în care nerespectarea de către furnizor a obligațiilor legale privind declarațiile contabile și fiscale este sancționabilă potrivit legii și presupune obligarea la colectarea și la stabilirea unor obligații fiscale suplimentare, dar nu poate conduce în mod automat la înlăturarea dreptului de deducere a TVA la beneficiar;
- neregulile pretinse că ar fi fost comise pe lanțul de achiziție al bunurilor de către furnizorul SC NT SRL și furnizorii acestuia, invocate de către echipa de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.07.2017, trebuie coroborate cu prezentarea unor indicii privind caracterul fictiv al tranzacției legate de existența obiectivului de investiții „*Fermă creștere curci, localitatea X, județul X*” în materialitatea lui, ceea ce nu este cazul în situația dată;
- contestatara susține că nu este obligația sa să verifice dacă furnizorii sunt activi fiscal și dacă aceștia își achită obligațiile față de buget, iar jurisprudența europeană arată că sarcina probei revine organelor fiscale, și nu contribuabililor.

De asemenea, petenta consideră că lipsa contabilității de gestiune, a documentelor care să arate modul în care au fost exploatate utilajele de către antreprenor, lipsa datelor cu privire la normele proprii de consum ale mijloacelor de transport precum și lipsa foilor de parcurs, nu poate conduce la nerecunoașterea resurselor materiale utilizate de către SC NT SRL în proiectul SC X SRL.

Contestatară afirmă că organele de inspecție fiscală, fără a efectua o analiză proprie temeinică, bazată pe realitate, au apreciat că SC NT SRL nu demonstrează realitatea prestării de lucrări de construcții facturate către SC X SRL.

Totodată, petenta invocă constatările inspectorilor DGAF 7 Sibiu, materializate în Procesul verbal FN/15.10.2014, prin care s-a reținut că SC NT SRL a încheiat în calitate de Antreprenor general un număr de 7 contracte de antrepriză printre care și cu beneficiarul S.C. X S.R.L., iar pentru realizarea obiectivelor celor 7 contracte, SC NT SRL a încheiat contracte de subantrepriză cu trei subantreprenori respectiv S.C. BI SERVICE S.R.L. CUIX, S.C. RGH S.R.L. CUI X, S.C. AGG S.R.L. CUI X.

Societatea contestată menționează că în Decizia de impunere nr. F-X/20.07.2017 și în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.07.2017 au fost preluate constatări din Procesul verbal FN/15.10.2014, prin care nu s-a făcut nicio referire cu privire la realitatea lucrărilor facturate de către SC NT SRL către SC X SRL.

Astfel, precizează petenta, în condițiile în care s-ar fi pus problema realității lucrărilor facturate către SC X SRL, veniturile furnizorului împreună cu TVA aferentă ar fi trebuit anulate, aspect ce nu a fost consemnat, întrucât lucrările de investiții facturate s-au concretizat în ansamblul investițional „*Construire fermă de creștere curci, localitatea X, jud. X*”, aparținând SC X SRL.

Petenta consideră că nu se poate face corespondența între valorile situațiilor de lucrări și totalul celor patru facturi emise de S.C. BI SERVICE S.R.L., fără a se demonstra legătura cu S.C. X S.R.L.

Totodată, contestatară precizează că în lipsa unor verificări și constatări proprii ale organelor de inspecție fiscală cu privire la ceilalți doi furnizori nominalizați de inspectorii DGAF 7 Sibiu, respectiv S.C. RGH S.R.L. și S.C. AGG S.R.L., toate aspectele preluate din Procesul verbal nr. FN/15.10.2014 nu au relevanță și nu pot influența concluziile privind realitatea obiectivului investițional „*Construire fermă creștere curci în localitatea X, jud. X*”, realizat de către SC X SRL.

Petenta susține că aspectele stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr. X/30.01.2015, s-au bazat pe neregulile reținute pentru furnizorii SC NT SRL, respectiv S.C. BI SERVICE S.R.L. CUIX, S.C. RGH S.R.L. CUIX, SC AGG S.R.L. CUIX, fără a fi consemnate nereguli în ceea ce privește lucrările facturate către SC X SRL, nefăcându-se nicio referire cu privire la anularea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC NT SRL către SC X SRL.

Drept urmare, petenta consideră că cele reținute prin Procesul verbal FN/15.10.2014

Întocmit de inspectorii antifraudă DGAF 7 Sibiu și Raportul de inspecție fiscală nr. X/30.01.2015 încheiat de inspectorii din cadrul AJFP X, cu referire la furnizorii BI SERVICE S.R.L., RGH S.R.L. și AGG S.R.L., nu au fost coroborate în timp cu perioada realizării investiției, și că echipa de inspecție fiscală a lucrat în mod arbitrar, în lipsa unor argumente și dovezi clare și sustenabile care să îi susțină concluziile.

Față de cele prezentate anterior, contestatara concluzionează că:

- constatările din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.07.2017 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.07.2017 se bazează pe informații și date preluate din alte surse, fără investigații și cercetări proprii ale organelor de inspecție fiscală care au întocmit aceste acte;
- nu pot fi imputate SC X SRL relațiile furnizorului SC NT SRL cu alți parteneri, iar TVA aferentă facturilor fiscale provenite de la acest furnizor, este TVA deductibilă;
- din constatările care-l privesc pe furnizorul SC NT SRL nu rezultă anularea taxei pe valoarea adăugată colectată de către acesta. Cu toate acestea, echipa de inspecție fiscală face referire la mecanismul deductibilității pentru aplicarea căruia, fiecare subiect calculează TVA asupra prețurilor bunurilor vândute sau serviciilor prestate și deduce TVA care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui preț. Organele de inspecție nu au avut în vedere principiul neutralității taxei, sancționând nejustificat dreptul de deducere al SC X SRL;
- organele de inspecție fiscală au menționat jurisprudența europeană într-un mod subiectiv, fără a demonstra în mod obiectiv că SC X SRL se află în cauzele nominalizate;
- organele de inspecție fiscală au ignorat modul în care jurisprudența europeană, prin hotărârile sale, promovează principiul fundamental al sistemului de TVA, conform căruia dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA și în principiu, nu poate fi limitat. Astfel, pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, respectiv pe de o parte cel interesat să fie o persoană impozabilă și pe de altă parte bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile, iar în amonte aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o persoană impozabilă;
- toate lucrările de investiții facturate către SC X SRL au fost destinate realizării obiectivului de investiții „*Construire fermă creștere curci în localitatea X, jud. X*”, fermă utilizată de societate pentru realizarea obiectului de activitate, iar SC NT SRL prin activitatea desfășurată, trebuie recunoscută ca persoană impozabilă. Petenta anexează o situație centralizatoare a documentelor înregistrate în contabilitate, situație care reflectă corespondența dintre situațiile de lucrări, facturile emise de SC NT SRL și plățile efectuate prin bancă pentru aceste facturi de către SC X SRL;
- niciuna dintre neregulile furnizorilor SC NT SRL nu are legătură cu SC X SRL;
- toate lucrările decontate furnizorului au fost verificate și evaluate de fiecare dată de către organele specializate în gestionarea fondurilor europene, iar ridicarea susceptibilității realității obiectivului de investiții, doar prin prisma comportamentului unor parteneri ai furnizorului, nu este justificată. Totodată, constatarea că: „*majoritatea sumelor de bani încasate de S.C. NT S.R.L. de la beneficiari (sume de bani provenite din fonduri europene) au fost decontate ulterior în societăți ce fac parte din circuitul scriptic de tranzacționare succesivă*” nu poate conduce la sancționarea exercitării dreptului de deducere a TVA exercitat de SC X SRL;
- plata situațiilor de lucrări nr. 1-12, în valoare de X21 RON, din perioada aprilie 2013-ianuarie 2014, s-a făcut din sursele financiare ale societății, după care au fost verificate de către inspectorii APDRP, validate în ceea ce privește eligibilitatea, conformitatea și corelarea acestora cu proiectul tehnic și doar ulterior decontate din fonduri europene. Așadar,

precizează contestatara, fondurile europene au fost alocate după ce în prealabil au fost intens verificate lucrările efectuate cât și calitatea materialelor folosite în conformitate cu proiectul tehnic, atât de echipele de control alocate de către APDRP X, de echipe de supracontrol din București sau Alba Iulia, cât și de o echipă din cadrul Curții de Conturi;

- petenta consideră că introducerea SC X SRL într-un grup de firme de tip „fantomă” este o măsură abuzivă, iar comportamentul inadecvat al unor firme care nu declară achiziții reale, nu dețin bunuri în patrimoniu și nu au salariați, nu-i poate fi imputat, neexistând nicio legătură între SC X SRL și aceste societăți, care să fie demonstrată și susținută prin constatări proprii de către organul de inspecție fiscală și nici de alte organe de control;
- toate lucrările facturate de către SC NT SRL către SC X SRL au avut la bază facturi întocmite legal și situații de lucrări semnate de către antreprenor și beneficiar, respectându-se astfel prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, invocate de către organele de inspecție fiscală;
- echipa de inspecție fiscală nu a arătat și nu a demonstrat de ce aceste înscrisuri nu îndeplinesc condițiile impuse de Legea contabilității. Mai mult, prin Procesul verbal de control inopinat nr. 180/29.05.2017 încheiat la SC NT SRL, nu se consemnează nelegalitatea facturilor emise de NT SRL, rezultând în mod evident măsura incompletă, imparțială, prin care doar SC X SRL a fost sancționată pe motiv că societățile identificate în aval au un comportament inadecvat;
- potrivit art. 11 alin. (11) din Codul fiscal, în domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, invocând în susținere deciziile date în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-285/11 Bonik, C-18/13 Maks Pen EOOD;
- concluzia Curții a fost că atât timp cât nu se probează în mod obiectiv că un contribuabil știa sau ar fi trebuit să știe că ia parte la un mecanism fraudulos în materie de TVA, dreptul de deducere nu poate fi refuzat, indiferent de comportamentul celorlalți participanți implicați în sistemul de TVA;
- petenta invocă Decizia nr. 7405/22 noiembrie 2013 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, într-o speță similară.

Având în vedere cele precizate mai sus, petenta solicită admiterea la deducere și implicit la rambursare a TVA în sumă de **X10 lei**.

2. Referitor la TVA în sumă de X22 lei, aferentă lucrărilor prestate de către S.C. NT S.R.L., sumă neadmisă la deducere și implicit la rambursare

Reprezentantul societății consideră că neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de X22 lei, înscrisă în facturile emise de SC NT SRL ca fiind aferentă unor pretinse cheltuieli nejustificate, în sumă de X23 lei, este netemeinică și nelegală deoarece, afirmă el, au fost îndeplinite atât condițiile de fond, cât și cele de formă pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, prevăzute la art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Contestatara susține că nu i se pot imputa eventualele nereguli constatate de organul fiscal în legătură cu un pretins comportament fiscal necorespunzător al SC NT SRL (neorganizarea contabilității de gestiune, achiziția și consumul tuturor materialelor înscrise în situațiile de lucrări emise către SC X SRL, utilizarea forței de muncă, prestarea de servicii cu utilaje, prestarea de servicii de transport).

De asemenea, petenta reiterează că nerespectarea de către furnizor a obligațiilor legale privind declarațiile contabile și fiscale sunt sancționabile potrivit legii și presupune obligarea la colectarea și la stabilirea unor obligații fiscale suplimentare, dar nu poate conduce în mod automat la înlăturarea dreptului de deducere al beneficiarului în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, așa cum au procedat organele de inspecție fiscală.

Petenta invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexe C-

80/11 și C-42/11, punctele 61 și 65 din Hotărârea Curții (Camera a treia) din data de 21 iunie 2012. Totodată, petenta consideră că invocarea de către echipa de inspecție fiscală a considerentelor Deciziei nr. 272/2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție pe motivul că s-ar „*circumscrie acestei spețe*” este total deplasată. Astfel, deși prin decizie se afirmă că practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există, în cauză nu poate fi vorba de o disimulare a realității construirii fermei de creștere curci din localitatea X, județul X, întrucât aceasta există, fiind construită în baza contractului de antrepriză încheiat cu SC NT SRL, neputând fi vorba de aparența unor lucrări de construcție.

De asemenea, petenta precizează că nu se află nici în situația în care SC X SRL a întocmit documente justificative privind o operațiune fictivă (construcția existând, fiind recepționată și înregistrată în contabilitate, în cadrul acesteia desfășurându-se activitatea de creștere curci pentru producția de carne) și nici în situația în care ar fi înregistrat în contabilitate ferma de creștere curci fără să existe documente justificative pentru lucrările de construcție efectuate.

Mai mult, se menționează că în Raportul de inspecție fiscală F-X/20.07.2017 se vorbește despre [...] contractele de antrepriză încheiate în perioada 2012-2013 de către SC NT SRL, în calitate de antreprenor, cu mai mulți beneficiari, printre care și SC X SRL, precum și despre lucrări de infrastructură efectuate de SC NT SRL pentru cinci beneficiari, construcțiile fiind edificate și funcționând pe platforma X, existența acestora neputând fi negată de către organul fiscal.

Petenta consideră că în mod forțat și aleatoriu, organele de inspecție fiscală au separat cele 39 de situații de lucrări în 23 de situații despre care apreciază că „*nu au fost efectuate de către NT S.R.L., ci au fost subcontractate către BI SERVICE S.R.L., RGH S.R.L., AGG S.R.L.*” și au anulat celelalte 16 situații de lucrări facturate de SC NT SRL, cu consecința anulării dreptului de deducere a taxei înscrise pe facturile emise de NT SRL.

În motivarea contestației, reprezentantul societății arată că în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.07.2017 nu s-a făcut o analiză proprie a realității cheltuielilor cuprinse în cele 16 situații de lucrări, echipa de inspecție fiscală prezentând valori și date care nu au fost supuse unor verificări, aceste valori fiind raportate la perioade de timp care nu pot fi asociate cu perioadele în care au fost identificate relațiile celor trei societăți cu SC NT SRL, și consideră că organul de inspecție fiscală nu poate să-și susțină propriile constatări.

Petenta susține că nu-i poate fi anulat dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cuprinse în cele 16 situații de lucrări, motivat de faptul că există necorelări dintre datele din situațiile de lucrări și datele din evidența primară de gestiune a furnizorului și susține că procedeele prezentate de către organele de inspecție fiscală pentru a interveni și modifica valorile din situațiile de lucrări și din valorile facturate, sunt contrare prevederilor legale. De asemenea, petenta consideră că nu este permisă scoaterea din calcul a cheltuielilor de transport, motivat de faptul că SC NT SRL nu a întocmit foi de parcurs.

Prin urmare, petenta consideră că a respectat reglementările referitoare la exercitarea dreptului de deducere, prevăzute la art. 145 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 2011-2015, respectiv ale art. 297, alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu anul 2016.

În susținerea celor arătate, petenta anexează un studiu prin care arată corelația cu privire la materialele principale necesare investiției și furnizorii de la care SC NT SRL s-a aprovizionat, solicitând admiterea la deducere și implicit la rambursare a TVA în sumă de X22 lei.

3. Referitor la TVA în sumă de X24 lei, neadmisă la deducere și implicit la rambursare, motivat de faptul că între valoarea lucrărilor înregistrată în contul 212 „Construcții” și suma centralizată a tuturor situațiilor de lucrări există o diferență de X25 lei (X5 lei- X26 lei = X25 lei X 24% = X24 lei)

Petenta afirmă că organul de inspecție fiscală nu a avut în vedere că această diferență este reprezentată de livrarea unui cablu electric, care nu a necesitat montare, astfel încât nu a fost încorporat în situațiile de lucrări.

În susținere, petenta anexează documente și declară că acel cablu electric cumpărat de către SC NT SRL de la BDP SRL (CABLU CYYY 3X70+35 11/22/2013 96084 130 11873.99 și CABLU CYABY 3X95+50 11/22/2013 96084 75 9845.91) și înregistrat în contabilitatea acestuia, i-a fost facturat pentru că, deși s-a schimbat soluția tehnică și a fost acceptată de către finanțatorul proiectului, respectiv MADR, acest cablu a fost cumpărat pentru acest proiect, fiind plătit de SC X SRL.

Aceasta consideră că, întrucât SC NT SRL deține documente de proveniență ale acestui cablu, există factură emisă de SC NT SRL și plata a fost efectuată de SC X SRL, societatea are drept de deducere pentru TVA în sumă de X24 lei, fiind îndeplinite condițiile legale prevăzute la art. 145 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

4. Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de X27 lei, aferentă încasărilor de disponibil prin bancă, în trimestrul IV 2013, petenta susține că organul de inspecție nu a efectuat o investigație proprie, din care să reiasă cu certitudine că a fost vorba de plata unei facturi, sumele înscrise în extrasele de cont emise de CEC Bank, Piareus Bank și Garanti Bank fiind transferuri de bani primite de SC X SRL de la S.C. DI SRL având ca scop sprijin financiar, așa cum reiese și din explicațiile la notele contabile.

Petenta consideră că nu se poate colecta TVA în baza prevederilor art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu au fost livrate bunuri și prestări servicii, iar din sumele primite în baza contractelor de sprijin financiar anexate și a situației la data prezentei, conform căreia a fost primită cu titlu de împrumut/sprijin financiar suma de X27 lei, au mai rămas de restituit X29 lei.

Având în vedere cele prezentate anterior, petenta concluzionează că respingerea dreptului de deducere a TVA, ca urmare a nerecunoașterii cheltuielilor din situațiile de lucrări facturate de SC NT SRL, în baza contractului de execuție lucrări nr. 41/15.03.2013, este în totală contradicție cu o serie de instituții ale statului, care au urmărit și au validat operațiunile realizate de S.C. X S.R.L., care s-au concretizat în ansamblul investițional de la X, respectiv:

- Primăria X, care a eliberat certificatul de urbanism, autorizațiile de construire și a înregistrat investiția în evidențele fiscale;
- Agenția de Dezvoltare Rurală și Pescuit, care a aprobat proiectul, a urmărit, evaluat, verificat și decontat fiecare etapă pe parcursul implementării acestuia;
- Inspectoratul de Stat în Construcții, care a verificat întreaga derulare a construcției validând la finalul lucrării Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 34652/09.10.2015;
- Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară, care a efectuat intabularea celor 5 obiective din Complexul investițional, respectiv 2 hale creștere curcani, filtru sanitar, depozit rumeguș și paie, platformă dejecții;
- Agenția pentru Protecția Mediului, DSP, DSV, ISU, instituții care au eliberat autorizațiile de funcționare ale activității de creștere a curcanilor;
- Alte persoane fizice și juridice care au avut rol determinant în realizarea construcției, respectiv proiectanți de diferite specialități, responsabil tehnic cu execuția lucrării, diriginți de șantier.

Petenta consideră că toate certificările realizate de instituțiile și persoanele amintite mai sus scot societatea de sub suspiciunea unor termeni folosiți de organele fiscale prin Raportul de inspecție fiscală, cum ar fi: „*tranzacții care dau naștere unei situații artificiale*”, „*tranzacții fără conținut economic*”.

În susținerea contestației, reprezentantul societății mai prezintă principalele materialele necesare realizării investiției și furnizorii de la care SC NT SRL s-a aprovizionat, respectiv:

1. Betonul

În anul 2013, achizițiile totale ale SC NT SRL cu tipurile de beton necesare în proiectul aparținând S.C. X S.R.L. sunt de X30 lei, în condițiile în care pe situațiile de lucrări apare beton

de aproximativ X31 lei. De asemenea, condica de betoane indică achiziții de la trei mari furnizori și anume AGETAPS, CIBIN și STRABAG SRL cu care SC NT SRL are contracte încheiate în perioada aprilie-iulie 2013.

2. Armătura

Cantitatea de oțel beton folosit la armătură, cu o valoare în cadrul proiectului de aproximativ X32 lei, este depășită cu mult de achizițiile efectuate de SC NT SRL, în principal de la ARABESQUE, care însumează o valoare de aprox. X33 lei.

3. Confectia metalică

Întreg ansamblul de componente pentru execuția de confecție metalică achiziționate de SC NT SRL în anul 2013, este de aprox. X34 lei, față de un necesar pentru cele două hale ale SC X SRL, de X35 lei. Furnizorii acestora sunt: ARABESQUE, IYO VILLAS, MAGNICOM, PLASTSISTEM, RAMOSS.

4. Învelitoare

Cheltuielile cu achiziția tablei de către SC NT SRL au însumat valoarea de X36 lei, fiind efectuate în principal de la furnizorul SOPAN EST SRL, iar necesarul de tablă cutată pentru SC X SRL, pentru cele două hale, a fost de X37 lei.

5. Pereți din panouri sandwich

Achizițiile de panouri efectuate de SC NT SRL, în anii 2013 și 2014, însumează aprox. X38 lei, și au fost realizate de la furnizori cunoscuți ca: ISOPAN EST SRL și AGETAPS. Necesarul SC X SRL, conform situațiilor de lucrări pentru cele două hale, a fost de aprox. X39 lei, fapt ce demonstrează că materialele achiziționate de SC NT SRL au fost folosite în proiectul aparținând SC X SRL.

Petenta susține că din exemplele de mai sus, structurate pe principalele componente ale investiției, reiese că SC NT SRL a făcut achiziții directe în vederea edificării investiției „*Construire fermă creștere curci, localitatea X, jud. X*” și nu a folosit niciun alt antreprenor pentru construirea acesteia.

De asemenea, petenta arată că SC NT SRL este o societate ce avea o activitate consistentă atât în anul 2011 cât și în anul 2012, având o dotare tehnică și umană care i-a permis executarea contractelor încheiate, inclusiv a celui încheiat cu SC X SRL și prezintă următorul tabel:

Anul	Active Imobilizate (lei)	Cifra de afaceri (lei)	Profit (lei)	Număr de angajați
2011				46
2012				58

În susținerea contestației, petenta anexează documente.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.07.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/20.07.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X40 lei reprezentând TVA, respinsă la rambursare, perioada verificată fiind 01.10.2011-31.12.2016.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.07.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/20.07.2017 contestate, organele de inspecție fiscală menționează că S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „*Creșterea păsărilor*” cod CAEN 147, iar în perioada 2012–2015 a accesat fonduri europene pentru proiectul „*Construire ferma creștere curci– localitatea X, jud. X*”. În acest sens, contribuabilul a semnat cu Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale, Agenția de Plăți pentru Dezvoltare, Contractul de finanțare nr. CX/08.06.2012 pentru acordarea ajutorului financiar nerambursabil, în condițiile programului național pentru dezvoltare rurală România, în valoare totală de X3 lei, echivalentul a X4 euro.

În baza Contractului de concesiune nr. 47/01.01.2011 S.C. X S.R.L a concesiionat de la

Primăria X, pe o perioadă de 49 de ani, un teren în suprafață de 8.000 mp, înscris în CF nr. 102897. Ulterior, s-a încheiat Contractul de vânzare-cumpărare autentificat la Notar Public LI sub nr. 295/06.08.2013, prin care s-a transferat contribuabilului dreptul de proprietate asupra terenului înscris în CF nr. 102897, pentru prețul de 20.000 euro.

Pentru autorizarea lucrărilor de investiții, contribuabilul a obținut Certificatul de urbanism nr. 98/24.04.2012 și Autorizația de construire nr. 67/28.08.2012.

În vederea efectuării lucrărilor de investiții, SC X SRL a încheiat cu SC NT SRL, CUI RO X, Contractul de execuție lucrări nr. 41/15.03.2013, având ca obiect execuția lucrărilor de rezistență, arhitectură, instalații sanitare, instalații de încălzire și ventilare, lucrări pentru asigurarea utilităților necesare obiectivului (alimentare cu apa, canalizare, energie electrică, drumuri) la obiectivul „*Construire fermă creștere curci-localitatea X, jud. X*”, valoarea contractului fiind de X5 lei+ TVA în sumă de X6 lei.

La finalizarea lucrărilor a fost întocmit *Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor* nr. 98/09.10.2015, valoarea lucrărilor, în sumă de X5 lei, fiind înregistrată la data de 30.06.2015 în contul 212- „Construcții”.

În ceea ce privește TVA în sumă de **T lei**, respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr. F-X/20.07.2017 contestată, se reține că este aferentă următoarelor deficiențe:

1. Referitor la TVA dedusă în sumă de X10 lei, aferentă lucrărilor prestate de către furnizorii din amonte lanțului tranzacțional, facturate de către SC NT SRL

În temeiul art. 113 alin. (2) lit. c)-e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, echipa de inspecție fiscală a procedat la analiza realității prestării lucrărilor de construcții facturate de către SC NT SRL, având în vedere actele de control încheiate de către inspectorii din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală și de către inspectorii antifraudă din cadrul DRAF 7 Sibiu.

În **Procesul verbal nr. 180/29.05.2017** încheiat de către organele de inspecție fiscală ca urmare a unui control inopinat, ce a avut ca obiectiv verificarea realității executării lucrărilor de construcții contractate prin Contractul nr. 41/15.03.2013, s-a constatat că NT SRL nu a demonstrat cu documente justificative:

- achiziția/producția tuturor materialelor înscrise în situațiile de lucrări emise către SC X SRL;
- consumul materialelor înscrise în situațiile de lucrări emise către SC X SRL;
- utilizarea forței de muncă, prin individualizarea personalului utilizat, demonstrarea perioadei și timpului în care acesta a prestat lucrările de construcții înscrise în situațiile de lucrări emise către SC X SRL;
- prestarea de servicii cu utilaje, prin individualizarea utilajelor folosite, demonstrarea perioadei și timpului în care acestea au funcționat pentru lucrările de construcții înscrise în situațiile de lucrări emise către SC X SRL;
- prestarea de servicii de transport, prin individualizarea mijloacelor de transport folosite și demonstrarea distanței parcurse, pentru lucrările de construcții înscrise în situațiile de lucrări emise către SC X SRL;

aspecte care au condus la concluzia că nu s-a demonstrat realitatea prestărilor de lucrări de construcții facturate către SC X SRL.

În **Procesul verbal FN/15.10.2014** întocmit de către inspectorii antifraudă din cadrul DRAF 7 Sibiu la furnizorul SC NT SRL, s-a stabilit că aceasta a încheiat în perioada 2012-2013, în calitate de antreprenor general, un număr de 7 contracte de antrepriză, printre care și cu beneficiarul SC X SRL, iar pentru realizarea obiectivelor înscrise în cele 7 contracte încheiate în calitate de antreprenor, SC NT SRL a încheiat contracte de subantrepriză cu:

- SC BI SERVICE SRL (CUI X0);
- SC RGH SRL (CUI X);
- SC AGG SRL (CUI X).

Inspectorii antifraudă au stabilit că operațiunile înscrise în facturile emise de cei trei

subcontractori pentru SC NT SRL sunt operațiuni fictive, iar documentele în care au fost înregistrate aceste operațiuni nu pot fi considerate documente justificative, respectiv că a fost creat un circuit scriptic de tranzacționare succesivă pentru crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt nu au existat, cu scopul de a crea (în mod artificial) TVA deductibilă pentru diferiți beneficiari.

Prin **Raportul de inspecție fiscală nr. X/30.01.2015** încheiat ca urmare a unei acțiuni de inspecție fiscală parțială la SC NT SRL, s-au menținut constatările cuprinse în Procesul verbal FN/15.10.2014 întocmit de către inspectorii antifraudă din cadrul DRAF 7 Sibiu și s-au stabilit în sarcina acesteia impozite și taxe suplimentare de plată la bugetul de stat.

Analizând informațiile și constatările cuprinse în actele încheiate de către organele fiscale mai sus amintite, precum și situațiile de lucrări prezentate în timpul inspecției fiscale parțiale efectuate la SC X SRL, echipa de control a stabilit că, în 23 din cele 39 de situații de lucrări emise de SC NT SRL către SC X SRL, sunt înscrise aceleași lucrări pe care le-a subcontractat SC BI SERVICE SRL, SC RGH SRL și SC AGG SRL, și a căror prestare efectivă nu a fost demonstrată cu documente justificative, motiv pentru care s-a stabilit că TVA în sumă de X10 lei este fără drept de deducere.

2) Referitor la TVA în sumă de X22 lei, aferentă situațiilor de lucrări emise de SC NT SRL

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.07.2017 se consemnează că pentru un număr de 16, din totalul de 39 de situații de lucrări emise de către SC NT SRL, s-a constatat că acestea au fost efectuate fără subcontractori.

Echipa de inspecție fiscală a analizat realitatea prestării lucrărilor înscrise în cele 16 Situații de lucrări ținând cont de materialele înscrise în aceste situații, coroborat cu materialele înscrise în cele două Situații materiale achiziționate și folosite în proiectul X în anii 2013 și 2014, întocmite de SC NT SRL cu ocazia controlului inopinat finalizat prin Procesul verbal nr. 180/29.05.2017.

Organele de inspecție fiscală au întocmit Situația detaliată a situațiilor de lucrări fără subcontractori ai SC NT SRL, prin care, pentru fiecare element material înscris în cele 16 situații de lucrări s-a verificat existența acestuia în situațiile întocmite de către SC NT SRL cu ocazia controlului inopinat, prin prisma cantității intrate și folosite în lucrările de construcții efectuate pentru beneficiarul SC X SRL, de unde au rezultat următoarele:

- există materiale înscrise atât în situațiile de lucrări cât și în Situațiile materiale achiziționate și folosite în proiectul SC X SRL, care corespund ca denumire, caracteristici tehnice și cantitate;
- există materiale înscrise în situațiile de lucrări care nu corespund ca denumire, caracteristici tehnice și cantitate cu cele înscrise în Situațiile materiale achiziționate și folosite în proiectul SC X SRL;
- există materiale înscrise în situațiile de lucrări care nu corespund ca denumire cu cele înscrise în Situațiile materiale achiziționate și folosite în proiectul SC X SRL.

Din Situația detaliată a situațiilor de lucrări fără subcontractori ai NT SRL, a rezultat că valoarea materialelor justificate este de X41 lei, iar valoarea materialelor nejustificate este de X42 lei.

În ceea ce privește cheltuielile cu manopera, utilajele și transportul înscrise în cele 16 situații de lucrări care nu au fost subcontractate de către SC NT SRL, urmare a constatărilor și informațiilor cuprinse în Procesul verbal nr. 180/29.05.2017 încheiat la finalizarea controlului inopinat efectuat la SC NT SRL, echipa de inspecție fiscală a constatat că această societate nu a demonstrat cu documente justificative utilizarea forței de muncă, a utilajelor și a serviciilor de transport înscrise în situațiile de lucrări emise către SC X SRL și nu a demonstrat realitatea prestării de lucrări de construcții facturată către SC X SRL.

Urmare a celor mai sus prezentate, echipa de inspecție fiscală a concluzionat că din valoarea totală a celor 16 situații de lucrări care nu au fost subcontractate de către NT SRL, în

sumă de X43 lei, NT SRL nu a demonstrat realitatea și nu se justifică următoarele categorii de cheltuieli:

- cheltuieli materiale în sumă de X42 lei;
 - cheltuielile cu manopera în sumă de X44 lei;
 - cheltuielile cu utilajele în sumă de X45 lei;
 - cheltuielile cu transportul în sumă de X46 lei;
- total cheltuieli directe nejustificate fiind în sumă de X47 lei.

Având în vedere faptul că valoarea facturată de către NT SRL cuprinde o cotă de cheltuieli indirecte de 3% asupra cheltuielilor directe și un profit în cotă de 5% asupra sumei cheltuielilor directe și indirecte, echipa de inspecție fiscală a considerat că nu sunt justificate și următoarele categorii de indicatori raportați la cheltuielile directe nejustificate în sumă de X47 lei:

- cheltuieli indirecte în sumă de X48 lei (X47 lei x 3%)
- profit în sumă de X49 lei (X47 lei x 5%).

Centralizând cheltuielile nejustificate a rezultat că suma de X23 lei este înscrisă în situațiile de lucrări emise de NT SRL fără a se fi demonstrat realitatea, drept pentru care pentru TVA în sumă de X22 lei (X23 lei x 24%) X SRL nu are drept de deducere.

3) Referitor la TVA în suma de X24 lei, aferentă cheltuielilor în sumă de X25 lei, înscrise în facturile emise de SC NT SRL, pentru care nu s-au prezentat situații de lucrări

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.07.2017 se precizează că SC X SRL a încheiat cu SC NT SRL Contractul nr. 41/15.03.2013, a cărui valoare este de X5 lei, cu TVA aferentă în sumă de X6 lei, valoare facturată integral.

La inspecție au fost prezentate 39 de situații de lucrări precum și centralizatoare ale situațiilor de lucrări, a căror valoare însumată este de X26 lei, cu TVA aferentă în sumă de X50 lei.

Pentru diferența de TVA în sumă de X24 lei (X6 lei- X50 lei), contribuabilul nu deține situații de lucrări și nu a demonstrat că achiziția este în scopul activității economice, această sumă fiind dedusă și fiind solicitată la rambursare în mod eronat.

4) Referitor la TVA în sumă de X27 lei, aferentă veniturilor încasate prin bancă și neevidențiate

Organele de inspecție fiscală precizează că în lunile octombrie și decembrie 2013, conform extraselor de cont emise de CEC Bank, Piraeus Bank și Garanti Bank, contribuabilul a încasat prin conturile bancare proprii, de la DI SRL, sume de bani ce sunt însoțite de explicația plătitorului „cv fact” sau „cv factura”, totalul acestora fiind de X51 lei.

Aceste încasări au fost înregistrate în evidența contabilă prin debitarea contului 5121- „Disponibil la bancă în lei”- analitic corespunzător fiecărei unități bancare și creditarea contului 461.00019- „Debitori diverși analitic DI SRL”, pe notele contabile aferente fiind înscrisă una dintre explicațiile „împrumut firmă”, „împrumut societate” sau „creditare firmă”.

Întrucât contribuabilul nu a făcut dovada că aceste sume care constituie baza impozabilă, sunt în sfera operațiunilor scutite, echipa de inspecție fiscală a stabilit că aceste operațiuni trebuiau impozitate cu TVA în cota de 24%, în temeiul prevederilor art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând TVA colectată suplimentar în sumă de X27 lei.

Având în vedere cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au determinat TVA suplimentară în sumă de **T lei**, pentru care SC X SRL nu are drept de rambursare.

Totodată, la finalizarea inspecției, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X, cu adresa nr. 3224/17.08.2017, Plângerea penală nr. 3224/20.07.2017, în completare la Plângerea penală formulată împotriva SC NT SRL, înregistrată la Parchet sub nr. 51/05.02.2015, în vederea stabilirii de către organele de cercetare penală dacă aspectele constatate de organele de inspecție fiscală întrunesc elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 8 alin. (1) și art. (9), alin. (1) lit. b) și c) din Legea

nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cauza fiind înregistrată la unitatea de parchet sub numărul de dosar penal X/P/2014.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 6303/29.03.2021, Parchetul de pe lângă Tribunalul X precizează că dosarul X/P/2014 din data de 30.10.2014 se află în lucru la IPJ X- Serviciul de Investigare a Fraudelor, fiind începută urmărirea penală în rem la data de 02.12.2014 sub aspectul comiterii infracțiunii prevăzută și pedepsită de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1) Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de X27 lei, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate de soluționare a contestațiilor, este dacă în mod legal organele de control au reîntregit veniturile impozabile ale societății cu sumele încasate din bancă pentru care nu s-au întocmit facturi și au colectat TVA aferentă acestora, în condițiile în care motivațiile petentei nu sunt în măsură să conducă la o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată de către organele de control.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile octombrie și decembrie 2013, conform extraselor de cont emise de CEC Bank, Piraeus Bank și Garanti Bank, contribuabilul a încasat de la DI SRL, prin conturile bancare proprii, sume de bani ce sunt însoțite de explicația plătitorului „cv fact” sau „cv factura”, totalul acestora fiind de X51 lei.

Aceste încasări au fost înregistrate de petentă în evidența contabilă prin debitarea contului 5121- „Disponibil la bancă în lei”- analitic corespunzător fiecărei unități bancare și creditarea contului 461.00019- „Debitori diversi analitic DI SRL”, pe notele contabile aferente fiind înscrisă una dintre explicațiile „împrumut firmă”, „împrumut societate” sau „creditare firmă”.

Întrucât contribuabilul nu a făcut dovada că aceste încasări constituie baza impozabilă pentru operațiuni scutite, echipa de inspecție fiscală a stabilit că aceste operațiuni trebuiau impozitate cu TVA în cota de 24%, în temeiul prevederilor art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând TVA colectată suplimentar în sumă de **X27 lei**.

În drept, pentru TVA stabilită suplimentar de plată ca urmare a inspecției fiscale, s-a făcut aplicarea prevederilor Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

„art. 134 Faptul generator și exigibilitatea – definiții

(1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

art. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

art. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

art. 140 Cotele

Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

art. 155 Facturarea

(15) Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (14), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

art. 156 Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.”

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. Pentru serviciile decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt lucrările de construcții montaj, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste lucrări sunt acceptate de beneficiar. De asemenea, factura se emite până cel târziu în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei. Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

Totodată, la art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991/R, legiuitorul a statuat că:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Astfel, se reține obligativitatea ca orice operațiune economico-financiară efectuată să fie consemnată în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate și că documentele justificative angajează răspunderea celor care le-au înregistrat în contabilitate, cu interpretarea firească cum că răspunderea este angajată și atunci când persoanele responsabile nu întocmesc documente la momentul efectuării unei operațiuni.

Din documentele la dosar, organul de soluționare reține următoarele:

– în procedura contestației contribuabilul a prezentat patru contracte de sprijin financiar încheiate cu SC DI SRL în 01.01.2013, 01.01.2014, 01.01.2015 și 01.01.2016, care nu prezintă număr de înregistrare în Registrul de intrări- ieșiri;

– în cazul încasărilor prin bancă documentul justificativ este extrasul de cont emis de unitatea bancară. În acest document explicația pentru încasările consemnate este „contravaloare factură” și nu se face nicio referire la vreun împrumut;

- contribuabilul nu a înregistrat în evidența contabilă și nu s-au identificat în timpul inspecției fiscale facturi emise către DI SRL;
- conform fișei contului 462- „Creditori diverși” întocmită la data de 31.12.2016, contribuabilul are sold creditor negativ (respectiv minus 159.948 lei), ceea ce presupune că ar fi rambursat o sumă mai mare decât a primit de la creditorii săi;
- la prezenta contestație petenta a atașat tabele ale conturilor 419 și 462, din care rezultă că în contul 462 figurează ca sold final (diferența între credit și debit), la o dată neidentificată, suma de X29 lei. Totodată, sunt înscrise și două sume ca fiind încasate și neînregistrate în contabilitate (în data de 16.09.2013 și în 23.09.2010), fără a se demonstra și susține cu documente justificative cele înscrise în document și fără a se preciza care sunt operațiunile economice care au condus la modificări în fișa contului. Drept urmare, aceste informații nu pot fi luate în considerare, nefiind demonstrate cu documente justificative.

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia „(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere F-X/20.07.2017, cu privire la TVA în sumă de X27 lei.

2) Referitor la TVA respinsă la deducere în sumă de X24 lei, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate de soluționare a contestațiilor, este dacă în mod legal organele de control au respins la deducere această taxă, în condițiile în care motivațiile și documentele prezentate de petentă nu sunt în măsură să conducă la o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată de către organele de control.

În fapt, organele de control au constatat că SC X SRL a încheiat cu SC NT SRL Contractul nr. 41/15.03.2013, a cărui valoare este de X5 lei, cu TVA aferentă în sumă de X6 lei, valoare facturată integral.

Din analiza celor 39 de situații de lucrări prezentate la inspecție precum și a centralizatoarelor situațiilor de lucrări, a căror valoare însumată este de X26 lei, cu TVA aferentă în sumă de X50 lei, s-a constatat că pentru TVA în sumă de X24 lei (X6 lei conform contract- X50 lei conform situații de lucrări) contribuabilul nu deține situații de lucrări și nu a demonstrat că achiziția a fost efectuată în scopul activității economice, echipa de control concluzionând că această sumă a fost dedusă și a fost solicitată la rambursare în mod eronat.

În aceste condiții, urmare a inspecției a fost stabilită TVA fără drept de deducere în sumă de X24 lei la luna iunie 2014, când, conform registrului jurnal, are loc ultima plată aferentă acestui contract.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

art.146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155."

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate **în folosul operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere ale persoanei impozabile**, iar justificarea acestora ca fiind destinate unor astfel de operațiuni revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform explicațiilor scrise formulate de reprezentantul petentei, dl FM, în timpul inspecției fiscale, referitor la diferența dintre valoarea TVA aferentă facturilor emise de către SC NT SRL și valoarea TVA conform situațiilor de lucrări întocmite de către aceasta, în cuantum de X24 lei: „Diferența este aferentă unui cablu electric care conform proiectului inițial ar fi făcut legătura cu postul de transformare. Situația inițială s-a schimbat și nu a mai fost nevoie de acel cablu în lucrare. Norvia a pretins suma aferentă deoarece mi-au comunicat că îl achiziționaseră deja.”

Se reține deci că petenta însuși a recunoscut că acest bun (cablu electric) nu a mai fost necesar pentru edificarea proiectului, deci pentru operațiunile taxabile ale petentei. Totodată, deși petenta afirmă că această diferență este reprezentată de livrarea unui cablu electric, care nu a necesitat montare, astfel încât nu a fost încorporat în situațiile de lucrări, din evidența contabilă a contestatarei nu rezultă că ar fi achiziționat acest cablu electric și nici au fost prezentate documente pentru intrarea în gestiune a acestuia.

Organul de soluționare reține că TVA în sumă de X24 lei nu este aferentă vreunei diferențe „dintre valoarea lucrărilor înregistrată în contul 212 „Construcții” și totalul situațiilor de lucrări” cum susține petenta, în fapt, așa cum precizează organele de control, întreaga valoare facturată de către SC NT SRL a fost înregistrată în contul 212 „Construcții”, valoarea construcțiilor fiind superioară valorii însumate a situațiilor de lucrări.

Astfel, se reține că în conformitate cu datele din Balanța de verificare la luna decembrie 2015 anexată de petentă la contestație, soldul contului 212.01- „Construcție Ferma (5 obiective)” este de X5 lei și nu de X26 lei, rezultând că valoarea acestui presupus cablu a fost înregistrată pe construcții și nu pe cont de stocuri.

Așa cum sesizează organele de control, pe toate facturile emise de către SC NT SRL apare înscris la denumirea bunurilor/serviciilor: „lucrări cf. ctr. 41/16.03.2013”, rezultând că s-au facturat doar lucrări de construcții conform contractului încheiat, în niciun document nefăcându-se vreo referire la livrarea unui bun.

În motivarea contestației, petenta anexează documente și susține că acestea ar proba că acel cablu electric a fost cumpărat de către SC NT SRL de la BDP SRL (CABLU CYYY 3X70+35 11/22/2013 96084 130 11873.99 și CABLU CYABY 3X95+50 11/22/2013 96084 75 9845.91) și a fost facturat către SC X SRL, pentru că, deși s-a schimbat soluția tehnică și a fost acceptată de către finanțatorul proiectului, respectiv MADR, acest cablu a fost cumpărat pentru acest proiect, fiind plătit de SC X SRL.

Or, singurul document anexat în care se face vreo referire la cablu electric este un extras de mail din luna septembrie 2017, care nu poate fi luat în considerare în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care documentul care ar fi probat că a fost achiziționat un bun este factura legal întocmită, iar petenta nu deține nicio factură emisă de SC NT SRL în care să fie înscris cablul electric. De altfel, petenta nu a recepționat acest bun în conturile sale de stocuri și nu a demonstrat utilizarea acestuia în activitatea sa generatoare de venituri impozabile. Totodată, faptul că petenta a solicitat și i-a fost aprobată modificarea proiectului nu presupune o

justificare a efectuării unei achiziții în scopul unor operațiuni taxabile.

De altfel, la punctul 12.6 din Contractul de execuție lucrări nr. 41/15.03.2013, încheiat cu SC NT SRL, părțile au convenit că „în cazul în care din dispoziția beneficiarului se renunță la unele lucrări, acestea se vor scădea din valoarea contractului la valoarea cu care acestea au fost cotate în contract”.

Societatea consideră operațiunea îndeplinește condițiile legale prevăzute la art. 145 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dar așa cum am arătat anterior, aceasta nu deține niciun document din care să rezulte că ar fi achiziționat acest cablu, nu l-a înregistrat în gestiune și nu a probat utilizarea lui în scopul operațiunilor taxabile.

Astfel, deoarece această diferență de TVA nu a fost justificată nici cu situații de lucrări și nici nu s-a făcut dovada că ar fi aferentă vreunei achiziții de bunuri, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA în sumă de X24 lei.

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere F-X/20.07.2017, cu privire la TVA în sumă de X24 lei.**

3) Referitor la TVA respinsă la deducere în sumă de X52 lei (X10 +X22 lei), cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate de soluționare a contestațiilor, este dacă în mod legal organele de control au respins la deducere această taxă, în condițiile în care din argumentele contestatarii și probatoriul administrat nu rezultă o altă situație de fapt sau de drept decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.07.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/20.07.2017 contestate, organele de inspecție fiscală menționează că S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Creșterea păsărilor” cod CAEN 147, iar în perioada 2012–2015 a accesat fonduri europene pentru proiectul „Construire ferma creștere curci– localitatea X, jud. X”. În acest sens, contribuabilul a semnat cu Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale, Agenția de Plăți pentru Dezvoltare, Contractul de finanțare nr. C1X/08.06.2012 pentru acordarea ajutorului financiar nerambursabil, în condițiile programului național pentru dezvoltare rurală România, în valoare totală de X3 lei, echivalentul a X4 euro.

Se mai precizează că în baza Contractului de concesiune nr. 47/01.01.2011, S.C. X S.R.L. a concesionat de la Primaria X, pe o perioadă de 49 de ani, un teren în suprafață de 8.000 mp, înscris în CF nr. 102897. Ulterior, s-a încheiat Contractul de vânzare-cumpărare autentificat la Notar Public LI sub nr. 295/06.08.2013, prin care s-a transferat contribuabilului dreptul de proprietate asupra terenului înscris în CF nr. 102897, pentru prețul de 20.000 euro.

Pentru autorizarea lucrărilor de investiții, contribuabilul a obținut Certificatul de urbanism nr. 98/24.04.2012 și Autorizația de construire nr. 67/28.08.2012.

În vederea efectuării lucrărilor de investiții, SC X SRL a încheiat cu SC NT SRL, CUI RO X, Contractul de execuție lucrări nr. 41/15.03.2013, având ca obiect execuția lucrărilor de rezistență, arhitectură, instalații sanitare, instalații de încălzire și ventilație, lucrări pentru asigurarea utilităților necesare obiectivului (alimentare cu apa, canalizare, energie electrică, drumuri) la obiectivul „Construire fermă creștere curci-localitatea X, jud. Brașov”, valoarea contractului fiind de X5 lei, cu TVA în sumă de X6 lei.

La finalizarea lucrărilor a fost întocmit Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 98/09.10.2015, valoarea lucrărilor, în sumă de X5 lei, fiind înregistrată la data de 30.06.2015 în contul 212- „Construcții”.

În temeiul art. 113 alin. (2) lit. c)-e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură

fiscală, echipa de inspecție fiscală a procedat la analizarea realității prestării lucrărilor de construcții facturate de către SC NT SRL, având în vedere documentele prezentate de societatea verificată, și actele de control încheiate de către inspectorii din cadrul A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală și de către inspectorii antifraudă din cadrul DRAF 7 Sibiu la SC NT SRL.

Echipa de control menționează că în **Procesul verbal nr. 180/29.05.2017** încheiat de către organele de inspecție fiscală ca urmare a unui control inopinat, ce a avut ca obiectiv verificarea realității executării lucrărilor de construcții contractate prin Contractul nr. 41/15.03.2013, s-a constatat că NT SRL nu a demonstrat cu documente justificative:

- achiziția/producția tuturor materialelor înscrise în situațiile de lucrări emise către SC X SRL;
- consumul materialelor înscrise în situațiile de lucrări emise către SC X SRL;
- utilizarea forței de muncă, prin individualizarea personalului utilizat, demonstrarea perioadei și timpului în care acesta a prestat lucrările de construcții înscrise în situațiile de lucrări emise către SC X SRL;
- prestarea de servicii cu utilaje, prin individualizarea utilajelor folosite, demonstrarea perioadei și timpului în care acestea au funcționat pentru lucrările de construcții înscrise în situațiile de lucrări emise către SC X SRL;
- prestarea de servicii de transport, prin individualizarea mijloacelor de transport folosite și demonstrarea distanței parcurse, pentru lucrările de construcții înscrise în situațiile de lucrări emise către SC X SRL;

aspecte care au condus la concluzia că nu s-a demonstrat realitatea prestărilor de lucrări de construcții facturate către SC X SRL.

De asemenea, s-a reținut că în **Procesul verbal FN/15.10.2014** întocmit de către inspectorii antifraudă din cadrul DRAF 7 Sibiu pentru SC NT SRL, s-a stabilit că aceasta a încheiat în perioada 2012-2013, în calitate de antreprenor general, un număr de 7 contracte de antrepriză, printre care și cu beneficiarul SC X SRL, iar pentru realizarea obiectivelor înscrise în cele 7 contracte încheiate în calitate de antreprenor, SC NT SRL a încheiat contracte de subantrepriză cu:

- SC BI SERVICE SRL (CUI X0);
- SC RGH SRL (CUI X);
- SC AGG SRL (CUI X).

Urmare a analizei efectuate, inspectorii antifraudă au stabilit că operațiunile înscrise în facturile emise de cei trei subcontractori pentru SC NT SRL sunt operațiuni fictive, iar documentele în care au fost înregistrate aceste operațiuni nu pot fi considerate documente justificative, respectiv că a fost creat un circuit scriptic de tranzacționare succesivă pentru crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt nu au existat, cu scopul de a crea (în mod artificial) TVA deductibilă pentru diferiți beneficiari.

Constatările cuprinse în **Procesul verbal FN/15.10.2014** întocmit de către inspectorii antifraudă din cadrul DRAF 7 Sibiu au fost menținute prin **Raportul de inspecție fiscală nr. X/30.01.2015**, încheiat ca urmare a unei acțiuni de inspecție fiscală parțială la SC NT SRL, fiind stabilite în sarcina acesteia impozite și taxe suplimentare de plată la bugetul de stat.

Analizând informațiile și constatările cuprinse în actele încheiate de către organele fiscale mai sus amintite, precum și situațiile de lucrări prezentate în timpul inspecției fiscale parțiale efectuate la SC X SRL, echipa de control a stabilit că SC NT SRL a emis către SC X SRL un număr de 23, din totalul de 39 de situații de lucrări, în care sunt înscrise aceleași lucrări pe care le-a subcontractat celor trei societăți mai sus amintite, lucrări a căror prestare efectivă nu a fost demonstrată cu documente justificative, motiv pentru care s-a stabilit că TVA în sumă de X10 lei este fără drept de deducere.

Pentru diferența de 16, din totalul de 39 de situații de lucrări emise de către SC NT SRL, nu au fost identificate achiziții de la alte societăți, rezultând că acestea ar fi fost prestate de NT SRL cu personalul și utilajele proprii.

Echipa de inspecție fiscală a analizat realitatea prestării lucrărilor înscrise în cele 16

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Situații de lucrări ținând cont de materialele înscrise în aceste situații, coroborat cu materialele înscrise în cele două Situații materiale achiziționate și folosite în proiectul X în anii 2013 și 2014, întocmite de SC NT SRL cu ocazia controlului inopinat finalizat prin Procesul verbal nr. 180/29.05.2017. În acest scop organele de control au întocmit Situația detaliată a situațiilor de lucrări fără subcontractori ai SC NT SRL, prin care, pentru fiecare element material înscris în cele 16 situații de lucrări s-a verificat existența acestuia în situațiile întocmite de către SC NT SRL cu ocazia controlului inopinat, prin prisma cantității intrate și folosite în lucrările de construcții efectuate pentru beneficiarul SC X SRL, de unde au rezultat următoarele:

- există materiale înscrise atât în situațiile de lucrări cât și în Situațiile materiale achiziționate și folosite în proiectul SC X SRL, care corespund ca denumire, caracteristici tehnice și cantitate, pentru acestea fiind recunoscut dreptul de deducere;
- există materiale înscrise în situațiile de lucrări care nu corespund ca denumire, caracteristici tehnice și cantitate cu cele înscrise în Situațiile materiale achiziționate și folosite în proiectul SC X SRL;
- există materiale înscrise în situațiile de lucrări care nu corespund ca denumire cu cele înscrise în Situațiile materiale achiziționate și folosite în proiectul SC X SRL.

Din Situația detaliată a situațiilor de lucrări fără subcontractori ai NT SRL, a rezultat că valoarea materialelor justificate este de X41 lei, iar valoarea materialelor nejustificate este de X42 lei.

În ceea ce privește cheltuielile cu manopera, utilajele și transportul înscrise în cele 16 situații de lucrări care nu au fost subcontractate de către SC NT SRL, urmare a constatărilor și informațiilor cuprinse în Procesul verbal nr. 180/29.05.2017, echipa de inspecție fiscală a constatat că NT SRL nu a putut demonstra cu documente justificative utilizarea forței de muncă, a utilajelor și a serviciilor de transport înscrise în situațiile de lucrări emise către SC X SRL și nu a demonstrat realitatea prestării de lucrări de construcții facturată către SC X SRL.

Urmare celor mai sus prezentate, echipa de inspecție fiscală a concluzionat că din valoarea totală a celor 16 situații de lucrări care nu au fost subcontractate de către NT SRL, în sumă de X43 lei, NT SRL nu a demonstrat realitatea și nu se justifică următoarele categorii de cheltuieli:

- cheltuieli materiale în sumă de X42 lei;
 - cheltuielile cu manopera în sumă de X44 lei;
 - cheltuielile cu utilajele în sumă de X45 lei;
 - cheltuielile de transport în sumă de X46 lei;
- total cheltuieli directe nejustificate fiind în sumă de X47 lei.

Având în vedere faptul că valoarea facturată de către NT SRL cuprinde o cotă de cheltuieli indirecte de 3% asupra cheltuielilor directe și un profit în cotă de 5% asupra sumei cheltuielilor directe și indirecte, echipa de inspecție fiscală a considerat că nu sunt justificate și următoarele categorii de indicatori raportați la cheltuielile directe nejustificate în sumă de X47 lei:

- cheltuieli indirecte în sumă de X48 lei (X47 lei x 3%)
- profit în sumă de X49 lei (X47 lei x 5%).

Centralizând cheltuielile nejustificate a rezultat că suma de X23 lei este înscrisă în situațiile de lucrări emise de NT SRL fără a se fi demonstrat realitatea, și că pentru TVA în sumă de X22 lei (X23 lei x 24%) X SRL nu are drept de deducere.

În susținerea contestației reprezentantul societății invocă prevederile art. 1270 din Noul Cod Civil, potrivit căruia:

„(1) Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.

(2) Contractul se modifică sau încetează numai prin acordul părților ori din cauze autorizate de lege”.

Or în speță echipa de inspecție fiscală nu a intervenit în raporturile contractuale ale contestatarii cu partenerii săi. În fapt, urmare a inspecției inspectorii fiscali au analizat documentele justificative în baza cărora au fost înregistrate lucrările de construcții, respectiv facturile și situațiile de lucrări emise de către SC NT SRL în baza contractului de antrepriză

încheiat și, întrucât s-au avut în vedere și alte informații din acte încheiate de către organe de control fiscal la NT SRL, respectiv Procesul verbal nr. 180/29.05.2017 încheiat ca urmare a unui control inopinat, Procesul verbal nr. Fn/15.10.2014 întocmit de către inspectorii antifraudă din cadrul DGAF 7 Sibiu și Raportul de inspecție fiscală nr. X/30.01.2015 încheiat ca urmare a unei acțiuni de inspecție fiscală parțială, s-a concluzionat că acestea conțin operațiuni economice a căror realitate nu s-a demonstrat.

Petenta consideră că organele de control au încălcat prevederile art. 7 alin. (2) și alin. (3), art. 72 și art. 73 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

„art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

[...]

(2) *Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.*

(3) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

[...]

(2) *Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Dar din documentele la dosar se constată că echipa de inspecție fiscală a ținut cont de toate documentele și informațiile pe care le-a avut la dispoziție, atât de documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului cât și de alte probe, și a luat în considerare toate circumstanțele edificatoare în stabilirea stării de fapt fiscale, constatările sale bazându-se pe înscrisuri și documente, care, în conformitate cu dispozițiile art. 55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constituie mijloace de probă:

„art. 55 Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) *Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

a) *solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;*

b) *solicitarea de expertize;*

c) *folosirea înscrisurilor;*

d) *efectuarea de constatări la fața locului;*

e) *efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.*

(3) *Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”*

Astfel, se reține că prevederile legale mai sus citate, statuează că la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale administrează probe de natura documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare. Prevederile legale mai sus citate lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv date și informații aflate în orice mediu

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, să constate dacă se impune solicitarea de informații de la terți respectiv efectuarea de controale curente și de constatări la fața locului.

În speță, chiar dacă în teren există construcțiile (în materialitatea lor) în care se desfășoară activitate de creștere curcani, contestatara nu a demonstrat că aceste construcții sunt cele la care se face referire în facturile și situațiile de lucrări întocmite de SC NT SRL, nici SC NT SRL nu a demonstrat că lucrările facturate către X SRL au condus la realizarea clădirilor existente, în situația în care dispozițiile art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 73 **Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

(1) *Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*”

În motivarea în fapt și în drept a contestației, petenta afirmă că în cazul achizițiilor de la NT SRL sunt îndeplinite atât condițiile de fond cât și cele de formă pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, prevăzute la art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv deține facturi și situații de lucrări, întocmite în conformitate cu prevederile contractului încheiat între părți. Petenta precizează că taxa este aferentă lucrărilor de rezistență, arhitectură, instalații sanitare, instalații de încălzire și ventilare, lucrări pentru asigurarea utilităților (alimentare cu apă, canalizare, energie electrică, drumuri), necesare obiectivului „*Construire fermă creștere curci din localitatea X, județul X*”, la recepția căruia a fost întocmit Procesul verbal de recepție nr. 98/09.10.2015 și că în spațiile de producție construite se desfășoară activități de creștere a curcanilor, precum și activitatea de vânzare păsărilor rezultate din activitatea de creștere în cadrul exploatației, operațiuni în sfera TVA.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) și c) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 145 **Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

(2) *Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) *operațiuni taxabile;*

c) *operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;*

art.146 **Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

(1) *Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

a) *pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.*”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de **efectuarea de achiziții de la o persoană impozabilă**, și de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate **în folosul operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere ale persoanei impozabile care le-a achiziționat**, iar justificarea acestora ca fiind destinate unor astfel de operațiuni revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă

achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura/factura simplificată în care să fie înscrise informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective, sunt realizate de la o persoană impozabilă și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Aceste prevederi legale sunt în concordanță cu aquis-ului comunitar în domeniul TVA, care recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C- 268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.**

În speță, sunt incidente și prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 6 din Legea contabilității 82/1991/R, care statuează că:

„art. 11

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.(...)”

Legea contabilității

„art. 6

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Se constată că legiuitorul a dispus că organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în condițiile în care nu există toate elementele din care să rezulte că aceasta s-a efectuat în mod real, iar în aplicarea regulii generale prevăzută de art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 privind necesitatea existenței documentelor justificative, organul de inspecție fiscală este îndreptățit să verifice realitatea operațiunii economice pentru care se pretinde această deductibilitate, față de documentele prezentate de societatea verificată.

În ceea ce privește afirmația petentei că reîncadrarea tranzacțiilor nu s-a făcut de către organele de inspecție fiscală pe baza criteriilor prevăzute la pct. 22 și pct. 24 din Normele metodologice date în aplicarea art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală considerând tranzacția inexistentă, organul de soluționare reține că prevederile legale invocate de către contestatara, conform cărora:

„22. Reconsiderarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată.
[...]

24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.” nu sunt aplicabile speței în cauză, motivat de faptul că între prestator și beneficiar, respectiv între NT SRL și X S.R.L. nu există o relație de afiliere, iar organele de control nu au efectuat o analiză a prețului contractual din punct de vedere al prețului de piață.

De asemenea, în speță nu s-a făcut reîncadrarea respectivelor tranzacții, echipa de control arătând pe baza analizei efectuate că nu s-a demonstrat că serviciile s-ar fi prestat în realitate așa cum au fost înscrise în documentele prezentate la control, nu s-a demonstrat prestarea efectivă a lucrărilor de construcții ce au fost facturate de către SC NT SRL.

În fapt, pentru deducerea TVA este necesar nu numai ca bunurile și serviciile achiziționate pentru care se invocă exercitarea dreptului de deducere să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia, ci și ca, în amonte, aceste bunuri să fie furnizate de o persoană impozabilă (art. 168 lit. a din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată).

Or, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală F-X/20.07.2017, urmare a controalelor efectuate atât de către organele de inspecție fiscală, cât și de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF 7 Sibiu, nu a putut fi demonstrată realitatea prestării lucrărilor de construcții facturate de către SC NT SRL.

Astfel, prin Procesul verbal Fn/15.10.2014, inspectorii antifraudă au reținut că pentru realizarea obiectivelor înscrise în 7 contracte de antrepriză, între care și contractul încheiat cu X SRL, societatea NT SRL a încheiat contracte de subantrepriză cu 3 subcontractori. De asemenea, inspectorii antifraudă au constatat că operațiunile înscrise în facturile emise de către cei 3 subcontractori pentru NT SRL sunt operațiuni fictive, iar documentele în care au fost înregistrate aceste operațiuni nu pot fi considerate documente justificative, în speță, stabilindu-se că a fost creat un circuit scriptic de tranzacționare succesivă pentru crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt nu au existat cu scopul de a crea (în mod artificial) TVA deductibilă pentru diferiți beneficiari.

Totodată, urmare a constatărilor și informațiilor cuprinse în Procesul verbal nr. 180/29.05.2017 încheiat urmare a unui control inopinat efectuat la NT SRL, s-a constatat că aceasta nu a demonstrat cu documente justificative prestarea de către sine a serviciilor, respectiv:

- utilizarea forței de muncă, prin individualizarea personalului utilizat, demonstrarea perioadei și timpului prestat de acesta pentru lucrările de construcții înscrise în situațiile de lucrări emise către X SRL;
- prestarea de servicii cu utilaje, prin individualizarea utilajelor folosite, demonstrarea perioadei și timpului în care acestea ar fi funcționat pentru lucrările de construcții înscrise în situațiile de lucrări emise către X SRL;
- prestarea de servicii de transport, prin individualizarea mijloacelor de transport folosite și demonstrarea distanței parcurse pentru lucrările de construcții înscrise în situațiile de lucrări emise către X SRL;

și nu a demonstrat realitatea prestărilor de lucrări de construcții facturate către X SRL.

Drept urmare, având în vedere înregistrarea în evidența contabilă a unor operațiuni de prestări servicii în baza unor documente pentru care nu s-a putut demonstra realitatea datelor înscrise în acestea, în mod corect echipa de control a concluzionat că societatea X SRL a dedus nelegal taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni.

Chiar dacă, obiectivul investițional „Construire Fermă creștere curci” din X se identifică faptic și documentar pe teren, acest lucru nu îndreptățește societatea beneficiară să-și exercite dreptul de deducere asupra taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor facturate, întrucât acest drept trebuie judecat, strict, prin prisma condițiilor legale de formă și de fond, ce trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Așadar, dreptul de deducere a TVA se judecă exclusiv prin prisma condițiilor de fond și formă prevăzute în cuprinsul Titlului VII din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunilor și se analizează prin raportarea la prevederile referitoare la TVA din

Codul fiscal și la jurisprudența în domeniul TVA.

În speță, se reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze acordarea dreptului de deducere în cazurile în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, că acest drept s-a exercitat în mod fraudulos.

Este adevărat că dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat însă, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA trebuie să se probeze îndeplinirea atât a cerințelor de formă, cât și a celor de fond.

În ceea ce privește cerințele de fond, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia iar, în amonte, aceste bunuri sau servicii **să fie prestate de o altă persoană impozabilă.**

Or, tocmai această condiție de fond nu a fost probată în speță, respectiv nu s-a probat că serviciile au fost prestate de o persoană impozabilă, având în vedere că SC NT SRL nu a demonstrat cu documente justificative utilizarea forței de muncă, a utilajelor și a serviciilor de transport înscrise în situațiile de lucrări emise către SC X SRL, respectiv nu a demonstrat că a efectuat în realitate lucrările de construcții facturate către SC X SRL.

Petenta contestă modul de lucru adoptat de echipa de control, care a efectuat corespondențe între valorile din situațiile de lucrări întocmite de NT SRL și totalul celor patru facturi emise de SC BI SERVICE SRL, și consideră că totalizarea și copierea elementelor de cheltuieli din situațiile de lucrări nu poate să conducă la introducerea SC X S.R.L. într-un context nelegal.

Referitor la această susținere a petentei, se reține că modalitatea de lucru folosită de către echipa de inspecție fiscală este admisibilă în contextul dispozițiilor art. 113 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

„art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*
- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*
- d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*
- e) solicitarea de informații de la terți;”*

Organele de inspecție au analizat realitatea lucrărilor pentru care a fost dedusă taxa prin prisma documentelor și informațiilor înscrise în acestea, din care au rezultat următoarele:

- SC X SRL a înregistrat și dedus TVA aferentă facturilor și situațiilor de lucrări de infrastructură emise de SC NT SRL;

- lucrările de infrastructură au fost subcontractate de către antreprenorul general SC NT SRL către SC BI SERVICE SRL la data de 20.12.2012, anterior contractului încheiat de NT SRL cu SC X SRL-15.03.2013. Astfel, din conținutul contractului încheiat cu SC BI SERVICE SRL reiese că lucrările de infrastructură ce trebuiau efectuate de aceasta se referă la cele 5 ferme de curcani/curci din localitatea X, contractate de către SC NT SRL de la respectivii beneficiari, printre care și SC X SRL;

- lucrările de infrastructură facturate de către SC BI SERVICE SRL clientului SC NT SRL,

au fost refacturate de către aceasta din urmă celor cinci beneficiari ai săi, printre care și SC X SRL, în cote egale (conform declarațiilor scrise ale administratorului SC NT SRL). În Nota explicativă dată inspectorilor antifraudă de administratorul SC NT SRL, dl. MLV, în data de 12.08.2014, acesta a declarat că lucrările de construcții au fost efectuate de furnizorul SC BI SERVICE SRL în perioada decembrie 2012- primăvară 2013, modul de realizare a serviciilor de construcții fiind urmărit de către societatea de consultanță și de acesta personal. Domnul MLV a mai precizat: „cu BI Service s-au efectuat lucrări de amenajare infrastructură, platforme balastate, în perioada decembrie 2012- primăvara 2013 și S-AU REFACTURAT LA BENEFICIARII FINALI.” și că „LUCRĂRILE DE INFRASTRUCTURĂ AU FOST FACTURATE ÎN PĂRȚI EGALE CĂTRE CEI 5 BENEFICIARI ȘI TRECUTE ÎN DEVIZE CA LUCRĂRI DE AMENAJARE TEREN, UMPLUTURĂ PIATRĂ SPARTĂ, COMPACTARE ȘI TRANSPORT.”;

- conform constatărilor cuprinse în Procesul verbal întocmit de către inspectorii antifraudă, lucrările de infrastructură facturate de către SC BI SERVICE SRL nu s-au realizat și „operațiunile (lucrări de infrastructură conform contract 178/20.12.2012) înscrise în facturile emise de SC BI SERVICE SRL pe numele SC NT SRL sunt OPERAȚIUNI FICTIVE. În aceste condiții, documentele în care au fost înscrise operațiunile menționate anterior nu pot fi considerate documente justificative [...]”;

- în cadrul controlului inopinat desfășurat pentru stabilirea realității realizării lucrărilor de construcții pentru SC X SRL, SC NT SRL nu a demonstrat cu documente justificative că aceste lucrări de infrastructură ar fi fost realizate în regie proprie sau că ar fi fost subcontractate către alți parteneri.

Astfel, nu copierea elementelor de cheltuieli din situațiile de lucrări și totalizarea acestora a condus la concluzia că operațiunile sunt fictive, ci analiza în ansamblu a circuitului economic tranzacțional, urmare căreia s-a demonstrat că TVA dedusă și solicitată la rambursare de către SC X SRL, pentru achiziția de lucrări de infrastructură, este aferentă unor operațiuni fictive.

Echipa de inspecție fiscală a făcut o analiză de ansamblu a operațiunilor economice, guvernată de prevalența economicului asupra juridicului și de acceptarea deductibilității TVA în limita demonstrării clare și susținută cu documente a realității operațiunilor consemnate în facturile care au generat TVA deductibilă.

Petenta consideră că, deoarece organele de control nu au făcut verificări și constatări proprii cu privire la SC RGH SRL, SC AGG SRL, și au preluat din Procesul verbal nr. FN/15.10.2014 întocmit de inspectorii DGAF 7 Sibiu, aspectele privitoare la aceste societăți, constatările nu au relevanță și nu pot influența concluziile privind realitatea obiectivului investițional realizat de către SC X S.R.L.

Or, chiar dacă echipa de inspecție fiscală nu a efectuat constatări proprii cu privire la situația fiscală a celor trei furnizori nominalizați ai SC NT SRL, respectiv SC BI SERVICE SRL, SC RGH SRL, SC AGG SRL, aceasta a avut în vedere constatările ale unor organe fiscale, consemnate în acte legal întocmite și opozabile tuturor părților, iar organele de inspecție fiscală aveau obligația să țină cont de toate aspectele și informațiile deținute în stabilirea stării de fapt fiscale, fiind incidente prevederile art. 55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate și ale art. 57 din același act normativ care dispune:

„art. 57 Comunicarea informațiilor între organele fiscale

(1) Dacă într-o procedură de administrare se constată fapte care prezintă importanță pentru alte raporturi juridice fiscale, organele fiscale își vor comunica reciproc informațiile deținute.”

De asemenea, deși petenta consideră că cele reținute prin Procesul verbal FN/15.10.2014 întocmit de inspectorii antifraudă DGAF 7 Sibiu și Raportul de inspecție fiscală nr. X/30.01.2015 încheiat de inspectorii din cadrul AJFP X, cu referire la furnizorii BI SERVICE S.R.L., RGH S.R.L. și AGG S.R.L., nu au fost coroborate în timp cu perioada realizării investiției, se reține că aceasta nu indică în mod exact vreo eroare a echipei de inspecție fiscală, în condițiile în care toate constatările echipei de inspecție fiscală în legătură cu obiectivul investițional pentru care s-a dedus TVA sunt strict limitate la lucrările de construcții facturate de către SC NT SRL, a căror prestare efectivă nu a fost demonstrată.

Față de afirmația contestată că din niciuna din constatările care-l privesc pe furnizorul SC NT SRL nu rezultă anularea taxei pe valoarea adăugată colectată de către acesta, dar cu toate acestea echipa de inspecție fiscală face trimitere la principiul sau mecanismul deductibilității pentru aplicarea căruia, fiecare subiect calculează TVA asupra prețurilor bunurilor vândute sau a serviciilor prestate și deduce TVA care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui preț, se reține că dreptul de deducere al SC X S.R.L. a fost acordat de echipa de control pentru operațiunile care îndeplinesc toate condițiile legale, fiind respins doar pentru operațiunile a căror efectivă realizare nu s-a demonstrat, nefiind îndeplinite condițiile legale pentru deductibilitatea TVA.

În susținerea contestației, aferent constatărilor ce privesc achizițiile de la NT SRL analizate la prezentul punct al deciziei, petenta invocă jurisprudența europeană care susține că nu se poate impune persoanei impozabile să efectueze verificări privind pe emitentul facturii pentru a se asigura că nu există nereguli ori fraude la nivelul operațiilor din amonte, precum și jurisprudența referitoare la neutralitatea TVA și la îndeplinirea condițiilor de fond pentru exercitarea dreptului de deducere.

Dar, în cauză, organul de soluționare reține că CJUE, prin jurisprudența sa, a stabilit și că „Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”

Organul de soluționare mai reține că, în speță, cu privire la achizițiile de la NT SRL, există indicii că societatea furnizoare, prin comportamentul ei, ar fi urmărit eludarea legislației fiscale și sustragerea de la plata obligațiilor către bugetul de stat.

Petenta invocă jurisprudența europeană în cauza C-18/13, Maks Pen EOOD, unde curtea a statuat că „Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană impozabilă să deducă taxa pe valoarea adăugată care figurează pe facturile emise de un furnizor atunci când, deși serviciul a fost prestat, se dovedește că acesta nu a fost prestat efectiv de respectivul furnizor sau de subcontractantul său, în special pentru că aceștia din urmă nu dispuneau de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare, că costurile pentru prestarea serviciului nu au fost înscrise în registrele lor contabile sau că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori s-a dovedit inexactă, cu condiția dublă ca astfel de fapte să constituie un comportament fraudulos și să se dovedească, având în vedere elementele obiective furnizate de autoritățile fiscale, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată ca temei pentru dreptul de deducere era implicată în această fraudă, ceea ce revine instanței de trimitere să verifice”.

Organele fiscale nu au putut stabili cu certitudine dacă persoana impozabilă știa de implicarea furnizorilor în activități de fraudare a TVA care a intervenit în amonte sau în aval, întrucât nu dețin pârghiile organelor de cercetare penală, acestea constituind organele abilitate ale statului care, prin atribuțiile pe care le au, pot stabili cu certitudine dacă persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe în limite rezonabile de activitățile de fraudare a TVA.

Prin urmare, tocmai pentru că ANAF nu este organ judiciar, organele de inspecție fiscală au sesizat organele abilitate ale statului, competente să constate existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 8 alin. (1) și art. 9 alin. (1) lit.a) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În ceea ce privește aspectul că petenta putea să știe că furnizorul său este implicat într-un mecanism de fraudare a TVA, din documentele la dosar se constată că:

Conform prevederilor contractului nr. 41/2013 încheiat cu SC NT SRL, punctul 7.4 „executantului nu îi este permis a subcontracta, parțial sau total, lucrarea la terți, fără a avea acceptul scris al beneficiarului”, iar conform punctului 19.1 „rapoartele săptămânale privind evoluția execuției Lucrărilor vor fi elaborate de către EXECUTANT și transmise într-un exemplar către BENEFICIAR. Raportarea va continua până la terminarea de către EXECUTANT a tuturor

lucrărilor rămase la data de terminare specificată în Procesul Verbal de Recepție la Terminarea Lucrărilor”, iar petenta nu a prezentat documente întocmite în acest sens.

Referitor la TVA în sumă de X10 lei solicitată la rambursare de către SC X SRL, aferentă unor situații de lucrări facturate în perioada 2013-2014 de către SC NT SRL, s-a constatat că:

a) SC NT SRL nu a demonstrat realizarea operațiunilor cu mijloacele proprii, și nici că operațiunile înscrise în facturile emise de SC BI SERVICE SRL, RGH SRL și AGG SRL ar fi reale și legale;

b) SC NT SRL nu a plătit bugetului de stat TVA colectată aferentă lucrărilor facturate către X SRL, aceasta fiind anulată, printre altele și de TVA dedusă înscrisă în facturile de la furnizorii SC BI SERVICE SRL, RGH SRL și AGG SRL;

c) furnizorii SC BI SERVICE SRL, RGH SRL și AGG SRL nu au declarat niciodată TVA de plată și nu au plătit TVA bugetului de stat, prin urmare nici TVA aferentă lucrărilor al căror beneficiar final a fost X SRL;

d) sumele obținute de X SRL din fonduri europene au fost plătite către SC NT SRL, și au fost decontate ulterior între societățile care fac parte din circuitul scriptic de tranzacționare succesivă;

e) prin investigarea fiscală a contribuabililor situați în amonte față de SC X SRL, s-a constatat că persoanele juridice amintite mai sus au un comportament fiscal inadecvat, specific firmelor de tip „fantomă” în sensul că nu justifică achiziții reale, nu dețin bunuri în patrimoniu, nu au salariați, fiind în imposibilitatea efectuării lucrărilor de construcții respective. Sumele de bani vehiculate prin conturile bancare ale contribuabililor menționați au fost utilizate pentru a crea o aparență de veridicitate relațiilor comerciale declarate. Acești operatori economici formează un grup de agenți economici care relaționează în sensul creării unor circuite simulate, având ca efect emiterea de facturi generatoare de deduceri fiscale ilegale pentru beneficiul persoanei din aval, respectiv SC X SRL;

f) La art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicată și modificată ulterior, legiuitorul a prevăzut că operațiunile economice înscrise în documente justificative au drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico- financiare în conformitate cu realitatea economică. De asemenea, documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico- financiare trebuie să reflecte întocmai modul în care acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea;

g) prin Decizia nr. 5679/2013 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție într-o speță similară, se precizează: „În condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență.”

h) TVA este o taxă care se datorează și se plătește bugetului de stat în fiecare etapă a ciclului de tranzacționare, dar care nu a fost plătită în amonte la lanțul de tranzacționare de către furnizorul societății X SRL și, în plus, este solicitată la rambursare de la bugetul de stat de către beneficiarul final, X SRL. Ca principiu general, TVA se aplică la nivelul fiecărui stadiu al producției sau comercializării, la valoarea adăugată. Atunci când o societate facturează TVA clientului său, aceasta acționează în contul statului, căruia va trebui să-i plătească diferența dintre TVA colectată de la clienți și TVA plătită furnizorilor săi care, la rândul lor, au procedat la colectarea și virarea TVA la bugetul de stat. Rezultă că TVA se bazează pe principiul sau mecanismul deductibilității pentru aplicarea căruia fiecare subiect calculează TVA asupra prețurilor bunurilor vândute sau serviciilor prestate și deduce TVA care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui preț. Or, în cazul operațiunilor prezentate, furnizorii din amonte la lanțul de tranzacționare nu au făcut plata TVA către bugetul de stat, întrucât au creat un lanț de tranzacții succesive fictive, în care fiecare dintre aceștia au declarat TVA de recuperat de la bugetul statului, astfel încât, potrivit principiului general descris anterior, X SRL să aibă dreptul să deducă TVA aferent acestor operațiuni;

i) faptul că X SRL a dedus TVA în baza unor facturi nu este condiție suficientă pentru deductibilitatea TVA, în condițiile în care s-a făcut dovada că furnizorii din amonte la lanțul de tranzacționare nu au plătit TVA bugetului de stat, având în vedere informațiile din baza de date FISCNET, iar urmare a controalelor efectuate nu s-a putut demonstra realitatea operațiunilor;

j) din jurisprudenta Curții Europene de Justiție- cauza C-255/02 Halifax & Other, rezultă că în situația în care, în urma investigațiilor fiscale se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata TVA dedusă în mod abuziv;

k) în Hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisclof, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (par. 26 din hotărâre).

Referitor la lucrările în sumă de X23 lei (TVA aferentă X22 lei) înscrise în cele 16 situații de lucrări care nu au fost subcontractate de către NT SRL, se reține că urmare a verificărilor efectuate la furnizorul NT SRL s-a constatat că:

a) în ciuda faptului că în perioada emiterii situațiilor de lucrări avea salariați, acesta nu a demonstrat cu documente justificative efectiva prestare a lucrărilor în cauză cu salariații proprii, în condițiile în care aceasta avea încheiate contracte de antrepriză și cu alte 6 societăți, tot pentru efectuarea de investiții din fonduri nerambursabile.

În drept, inspectorii fiscali au constatat că NT SRL nu a respectat dispozițiile O.M.F.P. nr. 1826/2003 pentru aprobarea *Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune*, a căror respectare permite cunoașterea costului stocurilor și justificarea prestării efective a serviciilor, și este obligatorie pentru toți contribuabilii persoane juridice, conform căroră:

„1. [...] contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare al bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate.

2. Calculația costurilor presupune ansamblul lucrărilor efectuate într-o formă organizată cu scopul de a obține informații privind costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, activităților sau altor obiecte de calculație.

[...] Principiul delimitării cheltuielilor în spațiu. Acesta presupune delimitarea cheltuielilor efectuate într-o anumită perioadă de gestiune pe principalele procese sau alte locuri de cheltuieli care le-a ocazionat, cum ar fi: aprovizionare, producție, administrație, desfacere, iar în cadrul sectorului producție, pe secții, ateliere, linii de fabricație etc. În cadrul structurilor menționate se pot constitui centre de producție, centre de profit sau alte centre de responsabilitate în raport de care se adâncește delimitarea cheltuielilor.

[...] Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției, producției, prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce bunurile, lucrările, serviciile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

[...] Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare.

[...] Alte cheltuieli se includ în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor numai în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

[...] Cheltuielile directe sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru etc.) încă din momentul efectuării lor și ca atare se includ direct în costul obiectelor respective.”

Prin prisma cadrul legal expus mai sus, chiar dacă furnizorul NT SRL, avea în perioada emiterii situațiilor de lucrări, utilaje și/sau mijloace de transport în patrimoniu, acesta nu a demonstrat cu documente justificative efectiva folosire a acestora în lucrările facturate pentru SC

X SRL, în condițiile în care mai avea contracte încheiate pentru servicii similare și cu alte 6 societăți comerciale.

b) SC NT SRL nu a plătit bugetului de stat TVA colectată aferentă lucrărilor facturate;

c) sumele obținute de X SRL din fonduri europene au fost plătite către SC NT SRL, și au fost decontate ulterior, între societăți ce fac parte din circuitul scriptic de tranzacționare succesivă;

d) practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli [...] care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documente legale. Înalta Curte a precizat în considerentele Deciziei nr. 272/2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ, descriere care se circumscrie acestei spețe;

e) TVA este o taxă care se datorează și se plătește bugetului de stat în fiecare etapă a ciclului de tranzacționare, dar care nu a fost plătită în amonte la lanțului de tranzacționare de către furnizorul societății X SRL, și, în plus, este solicitată la rambursare de la bugetul de stat de către beneficiarul final, X SRL.

Petenta precizează că în perioada 2015-2016 SC X SRL a desfășurat activitatea de creștere a curcanilor în cele două hale construite, dar prin jurisprudența europeană în materia TVA se reține că CJUE a reținut că *„O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval”* (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11), astfel că nu prezintă relevanță aspectul dacă societatea a înregistrat venituri taxabile din utilizarea ulterioară a investiției.

„În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii” (C-32/03, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).” Din acest punct de vedere nu prezintă relevanță că reclamanta și-a înscris în mod formal în contabilitate achizițiile de la furnizorii cu comportament fiscal incorect.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere F-X/20.07.2017, cu privire la TVA în sumă de X52 lei (X10 +X22 lei).**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 270, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/20.07.2017, emisă A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.07.2017, cu privire la suma de **T lei**, reprezentând TVA respinsă la rambursare.

Prezenta decizie de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.